

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 90 ir 273 straipsniai – Sumos, mokėtinos apmokestinamajam asmeniui už PVM apmokestinamą sandorį, nesumokėjimas – Apmokestinamoji vertė – Sumažinimas – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-127/18

dėl *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2018 m. sausio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. vasario 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A-PACK CZ s. r. o.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ir M. Safjan,

generalinis advokatas E. Tanchev,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, skyriaus viršininkas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2019 m. sausio 9 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- A-PACK CZ s. r. o., atstovaujamos *advokáti* R. Cholenský ir F. Hejl,
- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal,
- Čekijos vyriausybė, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,
- Lenkijos vyriausybė, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk – Szaadzińska,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Salyková ir J. Jokubauskaitė ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip? ir 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *A–PACK CZ s. r. o.* ir *Odvolací finan?ní ?editelství* (Apeliacin? finans? direkcija, ?ekijos Respublika) gin?? d?l pastarosios atsisakymo leisti patikslinti sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), susijusio su negr?žintomis ir d?l skolininko nemokumo beviltiškomis pripažintomis skolomis, sum?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatyta:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?sias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 90 straipsnyje nustatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

5 Min?tos direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

?ekijos teis?

6 Teis? patikslinti sumok?to PVM, susijusio su negr?žintomis ir d?l skolinink? nemokumo beviltiškomis pripažintomis skolomis, sum? buvo ?traukta ? Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statym? Nr. 235/2004 ?statymu Nr. 47/2011 (toliau – PVM ?statymas), kurio preambul?je teigiama:

„Suteikiama nauja galimybė patikslinti pardavimo mokesčio sumą dėl skolininkų (pirkėjų) nemokumo beviltiškoms pripažintų skolų atveju, nes atsirado neigiamų ekonomikos pokyčių. Šiuo pasiūlymu aktyviai reaguojama į dabartinę ekonominę padėtį ir tai yra kovos su krize priemonė, kuria siekiama padėti žmonėms, kurių grynųjų pinigų srautas sumažėjo dėl skolų, kurios dėl žmonių nemokumo pripažintos beviltiškoms.

Dėl pasaulio finansų krizės poveikio vis daugiau žmonių, dėl kurių pradedama bankroto procedūra ir kurios nebegali laikytis savosipareigojimų kreditoriams (tiekėjams). Daugelis tiekėjų (kreditorių) negali visiškai patenkinti savo reikalavimų pirkėjams (skolininkams). Tai daro neigiamą poveikį žmonių, kurios buvo „gyvybingos“, ekonominei padėčiai.

Taigi remdamasis šia nuostata kreditorius (tiekėjas) turės teisę patikslinti pardavimo mokestį, jeigu pirkėjas (skolininkas) jam nesumokėjo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas ir jeigu bankroto bylą nagrinėjantis teismas pradėjo bankroto bylą pirkėjui. <...>

Pasiūlymas yra visiškai suderinamas su [Direktyvos 2006/112] 90 ir 185 straipsniais. Panašios taisyklės yra taikomos bent 12 Europos Sąjungos valstybių narių. Ši sistema gyvendinama įvairiomis formomis šiose valstybėse narėse: Belgijoje, Liuksemburge, Danijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Portugalijoje, Airijoje, Austrijoje, Graikijoje, Italijoje, Latvijoje ir Jungtinėje Karalystėje.“

7 PVM įstatymo 44 straipsnio 3 dalyje dėl sumokėto mokesčio, susijusio su skolininkais, dėl kurių pradėta bankroto procedūra, sumos patikslinimo numatyta:

„Kreditorius gali patikslinti pardavimo mokesčio sumą anksčiausiai mokestinį laikotarpį, per kurį gyvendinamos 1 dalyje tvirtintos sąlygos. Jis negali atlikti patikslinimo <...>, jeigu skolininkas nustojo būti apmokestinamuoju asmeniu.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 A–PACK CZ yra pagal čekijos Respublikos teisę steigta bendrovė, kurios vienam iš klientų – *Delpharma Nutraceuticals a.s.* – 2009 m. gegužės 27 d. buvo iškelta bankroto byla.

9 Mokesčių deklaracijoje už ketvirtą 2011 mokestinį metų ketvirtą A–PACK CZ paprašė grąžinti 539 822 čekijos kronų (CZK) (maždaug 21 000 EUR) daugiausia dėl PVM sumos patikslinimo, susijusio su šios bendrovės nesumokėtomis skolomis už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas per laikotarpį nuo 2008 m. spalio 30 d. iki 2009 m. vasario 2 d.

10 2012 m. balandžio 17 d. *Finanční úřad pro Prahu 9* (Prahos finansų biuras Nr. 9, čekijos Respublika) sprendimu A–PACK CZ prašoma suma buvo sumažinta iki 41 211 CZK (maždaug 1 600 EUR), nes PVM įstatymo 44 straipsnio 3 dalyje nebuvo leidžiama patikslinti mokesčio sumos, jei skolininkas nustojo būti apmokestinamuoju asmeniu, ir taip buvo *Delpharma Nutraceuticals* atveju nuo 2011 m. lapkričio 3 d.

11 A–PACK CZ pateikė administracinį skundą dėl šio sprendimo *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija), o šis jį atmetė.

12 A–PACK CZ pareiškė ieškinį *Městský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas, čekijos Respublika) dėl minėto sprendimo panaikinimo; šis teismas jį atmetė.

13 Tokiomis aplinkybėmis A–PACK CZ pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme – *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, čekijos Respublika) – kasacinį skundą dėl šio paskutinio sprendimo dėl panaikinimo. Ji tvirtina, kad su skolininko, kuris yra apmokestinamasis asmuo, statusu susijusi sąlyga, numatyta PVM įstatymo

44 straipsnio 3 dalyje, prieštarauja ne tik Direktyvos 2006/112 90 straipsniui, bet ir yra draudžiama valstybės pagalba.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad A–PACK CZ argumentams dėl valstybės pagalbos buvimo negali būti pritarta. Priešingai, PVM įstatymo 44 straipsnio 3 dalyje numatyta sąlyga, susijusi su apmokestinamojo asmens statuso išlaikymu, prieštarauja Direktyvos 2006/112 90 straipsniui, nes dėl to gali būti neįmanoma patikslinti apmokestinamojo asmens kreditoriaus apmokestinamosios vertės, net to nepateisinant netikrumu, kad skola galutinai nebus sumokėta.

15 Tokiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 90 straipsnio 2 dalį, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo ir proporcingumo principus, galima aiškinti taip, kad ji leidžia nuostata, kuri nukrypsta nuo bendrosios taisyklės, nustatyti sąlygas, kuriomis tam tikrais atvejais negalima sumažinti apmokestinamosios vertės, kai iš dalies arba visiškai nesumokama kaina?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas, ar [Direktyvos 2006/112] 90 straipsnio tikslui prieštarauja tokia nacionalinės teisės nuostata, kuri neleidžia PVM mokėtojui patikslinti mokesčio sumos, jei jam kilo prievolė apskaičiuoti mokesť atliekant apmokestinamą tiekimą kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris už tiekimą sumokėjo tik iš dalies arba visai nesumokėjo ir kuris paskui nustojo būti PVM mokėtoju?“

Dėl prejudicinių klausimų

16 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 90 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame numatyta, jog apmokestinamasis asmuo negali patikslinti PVM apmokestinamosios vertės, kai jo skolininkas visiškai arba iš dalies nesumoka sumos, mokėtinos dėl šiuo mokesčiu apmokestinamo sandorio, jei minėtas skolininkas nebėra apmokestinamasis PVM asmuo.

17 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo vykdžius sandorį, dėl kurio buvo sumokėtas mokesť, atvejai, valstybės narės pareigojamos sumažinti apmokestinamąjį vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šia nuostata tvirtinamas pagrindinis Direktyvos 2006/112 principas, pagal kurį apmokestinamąjį vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

18 Šios direktyvos 90 straipsnio 2 dalyje sandorio kainos visiško ar dalinio nesumokėjimo atveju valstybės narės leidžiama nukrypti nuo šios taisyklės.

19 Vis dėlto, kaip jau nusprendė Teisingumo Teismas, ši teisė nukrypti viso ar dalinio nesumokėjimo atvejais, pagrįsta mintimi, kad tam tikrais atvejais ir dėl atitinkamos valstybės narės teisinės situacijos atlygio nesumokėjimą gali būti sunku patikrinti arba jis gali būti tik laikinas (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18

punktų; 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 17 punktų ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 37 punktų).

20 Darytina išvada, kad tokios galimybės nukrypti taikymas turi būti pateisintas tam, kad valstybių narių priimtose priemonėse jai įgyvendinti nesužlugdytų Direktyvos 2006/112 mokesčių derinimo tikslo (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 punktų; 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 18 punktų ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 38 punktų) ir kad valstybės narės negalėtų paprasčiausiai neleisti sumažinti PVM apmokestinamosios vertės nesumokėjimo atveju (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 20 ir 21 punktus).

21 Šis išvadą patvirtina tikslinis Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalies aiškinimas. Iš tiesų, nors reikšminga, kad valstybės narės gali įveikti neaiškumą dėl suskaitos faktūros neapmokėjimo arba dėl to, kad neapmokėjimas yra galutinis, galimybė nukrypti negali jo viršyti, visų pirma viršyti klausimo, ar apmokestinamoji vertė negali būti sumažinta nesumokėjimo atveju (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 22 punktą ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, 40 punktą).

22 Be to, valstybėms narėms suteikus galimybę neleisti mažinti PVM apmokestinamosios vertės būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kuris reiškia, kad žmonėms, kaip mokesčių rinkėjai valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo vykdant veiklą mokėtino ar sumokėto mokesčio naštos, jei pati žmonių veikla skirta apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, 23 punktų).

23 Nagrinėjamo atveju toks reikalavimas, kaip nustatytasis pagrindinėje byloje nagrinėjamoje nacionalinės teisės normose, pagal kurį PVM apmokestinamajai vertei patikslinti tvirtina sąlyga, kad skolininkas tebebūtų apmokestinamasis asmuo, negali būti pateisinamas būtinybe atsižvelgti į netikrumą dėl to, ar nesumokėjimas yra galutinis.

24 Iš tiesų, kaip iš esmės pažymėjo Europos Komisija savo rašytinėse pastabose, tai, kad skolininkas nustojo būti apmokestinamuoju asmeniu vykstant bankroto procedūrai, veikiau, priešingai, yra elementas, patvirtinantis, kad nesumokėjimas yra galutinis.

25 Dėl klausimo, ar, kaip teigia Vokietijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose, remiantis 2012 m. sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40) 33 punktu toks reikalavimas vis dėlto galėtų būti laikomas suderinamu su Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 2 dalimi tiek, kiek ja siekiama užtikrinti, kad būtų užkertamas kelias sukviavimui, tinkamai renkamas PVM ir pašalinama mokesčių pajamų praradimo rizika, reikėtų pažymėti, kad tokiais tikslais negalima pažeisti šios nuostatos tikslo ir struktūros ir pateisinti nukrypimo nuo šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalies dėl kitų priežasčių nei susijusiosios su netikrumu dėl nesumokėjimo ar su netikrumu, kad toks nesumokėjimas yra galutinis.

26 Be to, nors Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje, kuriuo grąsdama savo aiškinimą taip pat rėmėsi Vokietijos Respublika, leidžiama valstyboms narėms numatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog jomis iš esmės galima nukrypti nuo taisyklių dėl apmokestinamosios vertės laikymosi tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti, todėl jomis turi būti kuo mažiau paveikiami Direktyvos 2006/112 tikslai ir principai ir jos negali būti naudojamos taip, kad jomis būtų pažeistas PVM neutralumas (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, tvirtintas šios srities Sąjungos teisės aktuose.

27 Nagrinėjamo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad leidžiant kreditoriui apmokestinamajam asmeniui, kaip antai A-PACK CZ, sumažinti PVM apmokestinamąją vertę, kai skolos jam neapmokėto nemokus skolininkas, kuris nustojo būti apmokestinamuoju asmeniu, kyla konkrečiai sukčiavimo arba mokesčių vengimo rizika. Be to, atmetus bet kokią galimybę sumažinti apmokestinamąją vertę tokiomis aplinkybėmis ir tokiam kreditoriui apmokestinamajam asmeniui uždėjus našto sumokėti PVM sumą, kurios jis nėra gavęs vykdydamas savo ekonominę veiklą, bet kuriuo atveju viršijama tai, kas griežtai būtina Direktyvos 2006/112 273 straipsnyje nurodytiems tikslams pasiekti.

28 Iš viso to, kas išdėstyta, Direktyvos 2006/112 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame numatyta, jog apmokestinamasis asmuo negali patikslinti PVM apmokestinamosios vertės, kai jo skolininkas visiškai arba iš dalies nesumoka sumos, mokėtinos dėl šiuo mokesčiu apmokestinamo sandorio, jei minėtas skolininkas nebėra apmokestinamasis PVM asmuo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

29 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamas nacionalinės teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuriame numatyta, jog apmokestinamasis asmuo negali patikslinti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamosios vertės, kai jo skolininkas visiškai arba iš dalies nesumoka sumos, mokėtinos dėl šiuo mokesčiu apmokestinamo sandorio, jei minėtas skolininkas nebėra apmokestinamasis PVM asmuo.

Parašai.

* Proceso kalba: čekų.